

2019年6月12日

各位

会社名 日本フォームサービス株式会社  
代表者名 代表取締役社長 山下岳英  
(コード番号 7869)  
問合せ先 経営企画室長 山下宗吾  
(TEL 03-3636-0011)

### 第三者委員会の中間報告書受領に関するお知らせ

当社は、2019年4月5日付けで公表しております「第三者委員会設置に関するお知らせ」の通り、外部からの指摘により、会計処理に問題があるとの疑義が生じたため、第三者委員会を設置し、①本件会計処理に関する事実関係の認定、問題点及び発生原因の調査分析、②本件会計処理に関する内部統制、コンプライアンス、ガバナンス上の問題点の調査分析、③上記①及び②の調査分析結果に基づく再発防止策の提言、④その他第三者委員会が必要と認めた事項、について調査をする目的で、調査を進めております。

本日、第三者委員会より中間報告書を受領いたしましたので、以下の通りお知らせいたします。

#### 記

#### 1. 調査報告の内容

調査報告の詳細な内容につきましては、添付「中間報告書」をご覧ください。

なお、中間報告書の全文につきましては、個人のプライバシー及び機密情報保護等の観点から、一部記載につきましては非開示・匿名とする措置を行っております。

#### 2. 今後の予定

第三者委員会からの最終的な報告書及び再発防止策についての提言は、2019年6月21日(予定)に提出されることを見込んでおります。

なお、現在、中間報告書における指摘事項等を受けて監査法人による四半期レビュー手続が行われております。2019年9月期第2四半期報告書(以下「四半期報告書」といいます。)の提出は、当初想定よりも過年度決算の訂正作業に時間を必要とするため、延長後の提出期限である2019年6月14日に間に合わない状況であります。延長承認後の提出期限の経過後8営業日(6月26日)以内(※)には提出できる見込みであります。

(※)東京証券取引所の有価証券上場規程の株券上場廃止基準により、延長承認後の提出期限の経過後8営業日以内(6月26日まで)に当該四半期報告書の提出ができなかった場合、当社株式は整理銘柄に指定された後、上場廃止となります。

株主・投資家をはじめ、関係者の皆様には、ご迷惑とご心配をお掛けいたしますことを、深くお詫び申し上げます。

以上

(別紙)

令和元年6月12日

日本フォームサービス株式会社 御中

## 中間報告書

日本フォームサービス株式会社第三者委員会

弁護士 青 沼 隆 之

弁護士 政 木 道 夫

公認会計士 小 川 真 人

## 目次

<b>第1 調査の概要</b>	
1 当委員会設置の経緯 .....	1
2 当委員会の構成 .....	1
3 当委員会の目的 .....	1
4 日弁連ガイドラインへの準拠 .....	1
5 調査の方法・内容 .....	2
<b>第2 前提事実</b>	
1 日本フォームサービスグループの概要 .....	3
2 日本フォームサービスグループの上場経緯 .....	3
3 日本フォームサービスグループの役員構成 .....	3
<b>第3 調査により判明した事実</b>	
1 概要 .....	4
2 意図的な「会計操作」 .....	5
(1) 子会社における売上先行計上 .....	5
(2) 「業務委託収入」の先行計上 .....	8
(3) 不適切な預かり在庫売上計上 .....	9
(4) 仕入除外及び仕入除外隠ぺい操作 .....	14
(5) 在庫（棚卸資産）の水増し .....	15
(6) 費用未計上 .....	17
(7) 賞与引当金（未払費用）の過少計上 .....	19
(8) 連結会社間の利益の付替え .....	20
3 その他の「会計操作」 .....	22
(1) 営業在庫（製品・商品）の架空在庫 .....	22
(2) 仮払金の不適切な精算 .....	24
(3) 実態のない外注加工費の計上（四半期ずれ処理） .....	25
4 慣行に流されてきた「不適切な会計処理」 .....	26
(1) 減損会計 .....	26
(2) 長期滞留棚卸資産の評価 .....	29
(3) 塗装カスの費用処理 .....	32
5 事務ミスと思料される「修正が必要な会計処理誤り」 .....	34
(1) 監査役の退職慰労金 .....	35
(2) 減価償却の開始時期 .....	35

## 第1 調査の概要

### 1 当委員会設置の経緯

日本フォームサービス株式会社（以下「日本フォームサービス」という。）は、平成31年3月11日以降、外部から、平成29年9月期決算における仮払金1000万円の計上、未払金800万円の未計上の適正性、平成30年9月期決算における資産7300万円の計上、在庫計上等6100万円の適正性等について指摘を受けて検証作業を行っていたが、より専門的かつ独立した立場から、これらの事項の事実関係につき客観的な調査が必要との判断に至った。

そこで、日本フォームサービスは、同年4月5日、利害関係のない弁護士及び公認会計士による第三者委員会（以下「当委員会」という。）を設置し、上記2期分の会計処理を含めた過去5期分の会計処理（以下「本件会計処理」という。）の適正性に関する調査、適正性に問題があったと認められる場合には、そのような問題が生じた原因の究明及び再発防止策の策定等を依頼した。

本報告書は、このうち会計処理の適正性に関する調査結果について報告するものである。

### 2 当委員会の構成

当委員会は、弁護士青沼隆之を委員長とし、弁護士政木道夫及び公認会計士小川真人を委員とする3名で構成されている。

また、補助者として、弁護士3名、及び公認会計士2名が調査に携わっている。

### 3 当委員会の目的

当委員会の目的は

- ①本件会計処理に関する事実関係の認定、問題点及び発生原因の調査分析
- ②本件会計処理に関する内部統制、コンプライアンス、ガバナンス上の問題点の調査分析
- ③上記①及び②の調査分析結果に基づく再発防止策の提言
- ④その他当委員会が必要と認めた事項

である。

### 4 日弁連ガイドラインへの準拠

当委員会は、日本弁護士連合会が平成12年7月15日付けで策定し、同年12月17日付けで改訂した「企業等不祥事における第三者委員会ガイドライン」に準拠して構成されたものであり、その運営、調査の実施、本調査報告書の作成について、同ガイドラインに準拠している。

## 5 調査の方法・内容

(1) 当委員会による本件の調査（以下「本調査」という。）は、以下の方法で行った。

①日本フォームサービス及びその子会社の会計証憑類、議事録、規程等（有価証券報告書、総勘定元帳、補助元帳、貸借対照表、損益計算書、株主資本等変動計算書、仕訳データ（単体、連結）、残高試算表、固定資産台帳、勘定科目内訳明細、連結精算表、取締役会議事録、株主総会議事録、株主総会招集通知、経営会議議事録、経営会議、取締役会規程、監査役監査規程、税務申告書類等）の調査

②パーソナルコンピュータ（以下「PC」という。）データの調査

日本フォームサービス及び子会社の役員、社員が使用していた合計 17 台の PC から約 40 万件のメールデータ（調査対象期間の期首である平成 25 年 10 月 1 日から平成 31 年 4 月 22 日までのもの）を抽出した。これらのデータに対し、調査事項に関連するキーワードごとに条件検索をかけ、約 4 万件のメールに対する検討を実施した。

③社長ミーティング等の録音データの検討

平成 26 年 2 月 1 日から平成 31 年 4 月 15 日までの間に実施された社長ミーティング、経営会議等での録音データにつき、日本フォームサービスから提出を受けた 61 個を確認し、出席者の発言内容につき検討した。

④役員、社員等のヒアリング

平成 31 年 4 月 5 日から令和元年 6 月 10 日までの間に、社長以下の役員、経理担当者その他の社員等合計 38 名に対して延べ 49 回のヒアリングを実施した。

⑤工場の見分

日本フォームサービス千葉工場（千葉県山武郡横芝光町長山台 1-4）、フォービステクノ株式会社（以下「フォービステクノ」という。）鹿児島工場（鹿児島県薩摩郡さつま町時吉 2038-5）における見分を実施し、在庫管理状況等を調査した。

⑥日本フォームサービス及び子会社の役職員に対するアンケート調査

日本フォームサービス及びその子会社の役員、社員合計 265 名（休職者を除く。）を対象に記名式アンケートを実施し、全員から回収を得た。アンケートの実施にあたっては、回答内容が日本フォームサービス等に知られることがないよう、アンケート用紙を封緘して当委員会に送付するか、回答者が当委員会に直接ファクシミリ送信して回答する方法を採り、その旨を周知して協力を求めた。

(2) 本報告書は、令和元年 6 月 11 日現在、当委員会が取得している情報に基づいて作成されているが、本報告書に係る調査は、あくまで任意の調査であり、資料収集等に關し任意調査によることの限界が存在している。また、本報告書に係る調査には、時間的制約が存在した。

## 第 2 前提事実

## 1 日本フォームサービスグループの概要

日本フォームサービスは、創業者である甲（故人）が、昭和 31 年 10 月、オフィス事務の合理化に対するコンサルティング及び事務機器等の製造・販売を行うことを目的として設立し、平成 26 年 1 月からは本店を東京都江東区に置いている。日本フォームサービスグループは、平成 30 年 9 月末日現在、函物及び機械設備関連事業において、サーバーラック、モニター設置・固定用金具及びアーム製品、デジタルサイネージ関連機器、再生エネルギー等関連機器の製造・販売及びこれらに付随する業務を主な内容として事業活動を行っている。また、日本フォームサービスは、平成 11 年 10 月に介護関連事業に参入し、在宅介護サービスにおいては、東京都江東区、江戸川区に合計 4 拠点（拠点名称「フォービスライフ」）を設置し、フォービスライフ江東において通所介護事業を展開し、平成 19 年 4 月に江東区委託事業の「在宅介護支援センター」の認可を得ている。地域密着型介護サービスにおいては、東京都江戸川区松江及び杉並区松庵に認知症対応型共同生活介護を設置して事業を展開しており、その外、江戸川区松江の施設内にて小規模多機能型居宅介護の事業を展開している。

日本フォームサービスの平成 30 年 9 月期の有価証券報告書の記載によれば、資本金は 395,950 千円、連結売上高は 2,771,995 千円（単体売上高は 2,470,125 千円）、従業員数は 151 名（平成 30 年 9 月末日。連結全社では 178 名。）である。

フォービステクノ及びフォービスリンク株式会社（以下「フォービスリンク」という。）は、連結子会社である。

フォービステクノは、平成 15 年 6 月、日本フォームサービスの全額出資により、鹿児島県薩摩郡に設立され、主に日本フォームサービスの主力製品のひとつであるアーム製品の製造を事業としている。フォービスリンクは、平成 25 年 11 月、日本フォームサービスの全額出資により、東京都江東区に設立され、主に再生エネルギー関連製品の設計・施工・メンテナンス及び電気工事を事業として展開している。

## 2 日本フォームサービスグループの上場経緯

日本フォームサービスは、平成 9 年 7 月に日本証券業協会に株式を店頭登録し、平成 22 年 4 月にジャスタック証券取引所（大阪証券取引所 JASDAQ 市場）に株式を上場した。同年 10 月には、大阪証券取引所ヘラクレス市場、同取引所 JASDAQ 市場及び同取引所 NEO 市場の各市場の統合に伴い、大阪証券取引所 JASDAQ（スタンダード）に株式を上場した。平成 25 年 7 月、株式会社大阪証券取引所と株式会社東京証券取引所グループの合併に伴い、株式会社東京証券取引所 JASDAQ（スタンダード）に株式を上場した。

## 3 日本フォームサービスグループの役員構成

令和元年 6 月現在、日本フォームサービスの代表取締役社長は乙、取締役は丙及び丁

の2名であり、監査役3名のうち1名が常勤監査役、ほか2名が非常勤監査役である。

### 第3 調査により判明した事実

#### 1 概要

当委員会は、本件が、日本フォームサービスの経営陣が関与した不適切な会計操作が疑われる案件であることから、まず経営会議の議事録に着目して、調査を開始した。調査の過程において、一部、経営会議の録音データが存在することが判明したため、その音源コピーを取得し、最近時の経営会議に関しては反訳を行った。また、社長ミーティングに関する議事録は作成されていなかったところ、社長ミーティングの録音データの一部が存在することが判明したため、同様に、音源コピーの取得と反訳を行った。経営会議及び社長ミーティングでのやり取りを確認すると、平成29年9月期以降、特に各期の第4四半期以降において、乙が、何が何でも経常利益を赤字にしないように、経営幹部に対して強いトーンで叱咤している状況が明らかになった。また、「仕入の未計上」、「在庫の水増し」、「空箱による預かり在庫の偽装工作（預かり在庫売上計上のための偽装）」、「前受金受領時点での収益の前倒し計上」、「費用の未計上」、「賞与引当金（未払費用）の過少計上」、「減損認識の操作」、「連結会社間の利益の付替え」などが行われていることがわかった。

当委員会では、上記事情を念頭に置いて、関係者へのヒアリング、日本フォームサービス及び子会社の会計データ・売上在庫管理データの分析、関係資料の精査・検証、PCのデータ解析、メール調査、アンケート調査など、事実確認のための調査を実施した。調査において判明した事実をもとに、同様の不正誤謬が、他の期間・案件において生じていないかについても、慎重に調査を進めた。

以上の調査の結果、意図的な会計操作を含む、多くの「過年度修正事項」が検出された。その期間は、当初懸念された直前2期（平成29年9月期、平成30年9月期）から拡大し、結局、調査対象とする過去5期分全てに及ぶこととなった。以下においては、整理の都合上、修正項目を次のグループに分けて記載する。

グループA：経営陣も認識する意図的な「会計操作」

- (1) 子会社における売上先行計上
- (2) 「業務委託収入」の先行計上
- (3) 不適切な預かり在庫売上計上
- (4) 仕入除外及び仕入除外隠ぺい操作
- (5) 在庫（棚卸資産）の水増し
- (6) 費用未計上
- (7) 賞与引当金（未払費用）の過少計上
- (8) 連結会社間の利益の付替え

グループB：その他の「会計操作」



- (1) 営業在庫（製品・商品）の架空在庫
- (2) 仮払金の不適切な精算
- (3) 実態のない外注加工費の計上

グループ C：慣行に流されてきた「不適切な会計処理」

- (1) 減損会計
- (2) 長期滞留棚卸資産の評価
- (3) 塗装カスの費用処理

グループ D：事務ミス

- (1) 監査役への退職慰労金
- (2) 減価償却の開始時期

以下、上記各事項につき判明した事実を詳述する。なお、事実関係や数値等は、令和元年6月11日現在において当委員会が把握しているものであるが、本調査は継続中であり、最終報告書において変更される可能性がある。

## 2 意図的な「会計操作」

日本フォームサービスは、取引銀行3行との間で当座貸越契約及びコミットメントライン契約（平成30年9月30日現在における当該契約極度額は1,300,000千円）を締結しているが、この契約には、指定された条項を遵守できない場合には借入金の期限前返済を要求される可能性のある財務制限条項が付されている。この条項により遵守が要求される条件は、(a)各年度の決算期の末日における連結の貸借対照表における純資産の部の金額を前年同期比75%以上に維持すること、(b)各年度の決算期における連結の損益計算書に示される経常損益を損失としないようにすること、(c)各年度の決算期の末日における連結の貸借対照表上の借入依存度を60%以下に維持すること、という3点である。日本フォームサービスの経営陣、とりわけ、乙は、このような財務制限条項が付されていることもあり、経常損益の黒字化を必達の目標としていた。最終的に平成30年9月期の連結決算では、経常損失を計上するに至るが、その決算に至る過程においても、経常損失を回避すべく、可能な限りの方策を講じようとしていた様子がうかがえる。以下の内容は、乙を筆頭とした日本フォームサービスの経営陣が、意図的な会計操作により、売上を計上し、費用を繰り延べることにより、会計数値を改ざんし、実態のない利益を捻出しようとして行った処理内容を示すものである（ただし、以下に記載した内容の一部には、経営陣による意図的な会計操作とまでは断定できないものも含まれている可能性があるが、便宜上、区別せずに記載を行っている。）。具体的には、次のとおりである。

### (1) 子会社における売上先行計上

## ア 概要

子会社であるフォービスリンクは、工事完成基準により収益認識を行っているが、平成 29 年 12 月完成予定の太陽光設備設置工事の受注案件に関し、工事が完成していないにもかかわらず、平成 29 年 9 月末までに、契約金額の 70%相当の 68,180,000 円の売上を計上していたことが確認された。具体的には、次のとおりである。フォービスリンクは、太陽光設備設置工事を、平成 29 年 7 月に、総額 97,400,000 円（消費税抜き）にて受注した。工事完了予定日は平成 29 年 12 月であり、平成 29 年 7 月 25 日付けの工事発注書は、機器費一式 57,146,000 円、工事費・諸経費一式 51,479,000 円、出精値引き△11,225,000 円、総額 97,400,000 円、支払条件は契約時 20%、機器納入後 50%、完工時 30%とされており、典型的な一式発注の工事案件であった。当初、フォービスリンクでは、工事の完成を待って一括で売上計上を行う予定であったが、平成 29 年 9 月期の決算における利益が不足していたことから、工事完成前に前倒しで売上を計上することを画策した。そして、平成 29 年 9 月末において機器の搬入は終了し、契約金額の 70%までの請求・入金は完了していたことから、期末において、依頼主から「機器搬入、設置」を内訳とする平成 29 年 9 月 29 日付けの「検収書」を入手し、契約金額の 70%相当の 68,180,000 円の売上を、平成 29 年 9 月期の第 4 四半期において先行計上した。なお、対応する売上原価に関しては、同期においてより多くの利益が計上できるように、その大部分を平成 29 年 10 月以降の期間に繰り延べる操作を行った。売上原価に関しては、さらに、平成 29 年 12 月（平成 30 年 9 月期の第 1 四半期）の完工時に契約残金 29,220,000 円の売上を計上した際にも、売上原価の未計上残額から 29,000,000 円分を繰り延べる処理を行った。具体的には、29,000,000 円（プラス消費税）分の仮払金を計上（借方処理）することにより、29,000,000 円の売上原価の計上を回避する会計操作を行った。こうして操作された金額は、この仮払金を取り崩す形で、平成 30 年 9 月期の第 3 四半期に 10,000,000 円を、同第 4 四半期に 19,000,000 円を、それぞれ売上原価として計上して処理された。

## イ 問題の所在

フォービスリンクは、工事完成基準により収益認識を行っているところ、工事が完成する前であるにもかかわらず、機器の搬入・設置段階で契約金額の一部の先行売上が可能であるかどうかの問題となる。しかし、本件は、一式発注案件であるから、たとえ、依頼主から「機器搬入、設置」等の内訳の部分的な「検収書」を入手していたとしても、プロジェクト全体としての実現主義判断を厳格に行い、部分検収を認めるべきではない。したがって、平成 29 年 9 月期に一部先行計上された売上は、取り消す必要がある。

また、平成 30 年 9 月期の第 3 四半期、第 4 四半期に繰り延べられて売上原価に計上された総額 29,000,000 円は、費用収益対応の原則により、工事完成時において、その全額が売上原価として計上される必要がある。

ウ 事実関係

売上の先行計上、売上原価の繰り延べ状況は、以下のとおりである。

(7) 工事の進捗

- I. 太陽光設備設置工事を、平成 29 年 7 月に、総額 97,400,000 円（消費税抜き）にて受注した。工事完了予定日は平成 29 年 12 月であり、平成 29 年 7 月 25 日付の工事発注書には、以下の記載があった。
  - i. 機器費一式 57,146,000 円、工事費・諸経費一式 51,479,000 円、出精値引き△11,225,000 円、総額 97,400,000 円
  - ii. 支払条件は契約時 20%、機器納入後 50%、完工時 30%
- II. 平成 29 年 8 月 22 日付のフォービスリンク作成の工程表によれば、平成 29 年 9 月末日までに機器の搬入が完了し、9 月 10 月において、取付設置作業、配線、連系作業を行うこととなっている。
- III. その後の作業完了状況は、以下のとおりである。
  - i. 現場作業は、平成 29 年 9 月 3 日に開始している。
  - ii. 機器設置は、平成 29 年 9 月 25 日までに完了した。
  - iii. 平成 29 年 9 月 29 日付けにて機器搬入・設置を内容とする検収書を入手した。
  - iv. 平成 29 年 12 月末日までに工事完了の検収書を受領した。

(4) 会社側の売上・売上原価の計上状況は、次のとおりである。

- I. 平成 29 年 9 月期の第 4 四半期において
  - i. 売上 68,180,000 円を計上した。なお、同時期に、当該代金は全額入金済みである。
  - ii. 計上された売上原価は約 12,000,000 円である。
  - iii. 上記処理の結果、売上総利益、約 56,180,000 円を計上した。
- II. 平成 30 年 9 月期の第 1 四半期において
  - i. 売上 29,220,000 円を計上した。なお、同時期に、当該代金は全額入金済みである。
  - ii. 計上された売上原価は約 23,000,000 円である。
  - iii. 当該プロジェクトの売上原価総額は 64,000,000 円程度であったが、完成時までに計上されたのは約 35,000,000 円であり、残りの 29,000,000 円は、消費税分を加味した上で、31,320,000 円の仮払金を計上（借方処理）して繰り延べ処理された。
- III. 平成 30 年 9 月期の第 3 四半期において
  - i. 仮払金 10,800,000 円を取り崩し、10,000,000 円の売上原価を計上した。
- IV. 平成 30 年 9 月期の第 4 四半期において

- i. 仮払金 20,520,000 円を取り崩し、19,000,000 円の売上原価を計上した。

## (2) 「業務委託収入」の先行計上

### ア 概要

本調査において、日本フォームサービスが、平成 30 年 10 月以降の期間に対応する収益を意図的に平成 30 年 9 月期の第 4 四半期に前倒しで計上する会計操作を行っていたことが確認された。具体的には、平成 30 年 9 月 4 日に入金した、同年 10 月から 12 月（令和元年 9 月期の第 1 四半期）分の海辺長寿サポートセンター・亀戸長寿サポートセンターの事業委託費、総額 17,340,000 円（消費税非課税取引（以下「非課税」という。）。海辺分 8,640,000 円、亀戸分 8,700,000 円）が、平成 30 年 9 月期の第 4 四半期の収益として計上されていた。また、同様に、平成 30 年 12 月 4 日に入金した、翌年 1 月から 3 月（令和元年 9 月期の第 2 四半期）分の海辺長寿サポートセンター・亀戸長寿サポートセンターの事業委託費、総額 17,340,000 円（非課税）（海辺分 8,640,000 円、亀戸分 8,700,000 円）が、令和元年 9 月期の第 1 四半期の収益として計上されていた。なお、当該収益の先行計上に関して、対応する原価・費用の経理操作は行われていない。

### イ 問題の所在

収益は、実現主義に従い、実際にサービスが提供された期間に計上されなければならない。たとえ対応する入金がなされていたとしても、サービス提供前に売上計上することは許容されていない。したがって、実態に合わせて、入金時には「前受金」で処理し、実際のサービス提供期間において、前受金を取り崩して収益に計上する処理に戻す必要がある。

また、収益計上を行う際の勘定科目に関しては、その内容が、費用補填・補助の性格よりも、事業請負の性格が強い「事業委託報酬」であることから、この収益は、売上の勘定に含めて処理することが妥当である。

### ウ 事実関係

前倒しされた収益に関する具体的な経理処理は、以下のとおりである。

#### I. 平成 30 年 9 月期の第 4 四半期において

- i. 平成 30 年 10 月から 12 月（令和元年 9 月期の第 1 四半期）分として平成 30 年 9 月 4 日に入金した総額 17,340,000 円（非課税）を営業外収入として計上した。

#### II. 令和元年 9 月期の第 1 四半期において

- i. 平成 31 年 1 月から 3 月（令和元年 9 月期の第 2 四半期）分として平成 30 年 12 月 4 日に入金した総額 17,340,000 円（非課税）を売上に計上した

(会計監査人の指導により、収益の処理科目を売上高に変更した。)

### (3) 不適切な預かり在庫売上計上

#### ア 概要

日本フォームサービスでは、顧客からの注文に従って製造を行ったにもかかわらず、顧客都合で製品の出荷が遅れた場合に備えて、製造が終了し、いつでも出荷できる状態にあることを前提として、顧客から「製品保管依頼書」を入手することにより、売上(預かり在庫売上)の計上を認める実務を採用している。日本フォームサービスは、預かり在庫売上の収益計上要件を定めた文書を作成していないが、経理担当者に対する聞き取りから判断すると、売上計上の要件は、(a) 製造が完了していること、(b) 出荷可能な状態にあること、(c) 顧客事情による出荷遅延であること、(d) 「製品保管依頼書」を入手していることである。

日本フォームサービスは、平成28年9月期の第4四半期において、A社からの平成28年度向けDIIオープンラックの受注案件に関して、預かり在庫売上82,180,000円を計上している。今回、この預かり在庫売上に関する調査を行ったところ、「製品保管依頼書」の入手時期は平成28年8月12日であり、保管依頼書の作成日付よりも40日程度も早い時点で入手されていたことが判明した。また、平成28年10月19日のメール発信記録からは、同日現在で製品は完成しておらず、仕掛状態であったことも判明した。そうすると、それより以前の平成28年9月末時点においては、製造は完了していなかったと認められ、製品保管依頼書の真実性についても否定せざるを得ない状況にあるため、この預かり在庫売上を平成28年9月期の第4四半期において計上することは不適切であると判断した。

また、預かり在庫売上に関与した営業担当者に対するヒアリングを実施し、預かり在庫売上においては、「製品保管依頼書」の入手が最重要課題であり、製品完成の確認作業は必ずしも徹底されていなかったことを確認した。そのため、顧客担当者に依頼して「製品保管依頼書」を入手することができれば、製造完了前でも預かり在庫売上を意図的に計上することが可能であったことも判明した。また、経営会議議事録や会議の音声データ、アンケートの回答やヒアリング結果から、期末において、製品の空箱を用意し、それらと実箱を混在させることにより、数百箱の預かり在庫が存在するかのように見える偽装工作が行われたことがあったことも明らかになった。

そこで、当委員会は、過去の預かり在庫に関して、営業担当者及び工場責任者に対するヒアリングや資料閲覧により、期末時点の製造完了状況を把握し、収益計上要件を満たさない預かり在庫売上が存在しないか、網羅的に調査検討した。

#### イ 問題の所在

現在の公正妥当な会計原則において、「売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の

販売又は役務の提供によって実現したものに限る。」(企業会計原則 第二 損益計算書原則 三 B) (実現主義) 旨が定められている。未完成の製品を売上計上することは、この実現主義に反しており認められないため、売上から除外する必要がある。

#### ウ 事実関係

当委員会は、本調査の結果、預かり在庫売上の一部に関しては、対象製品が完成していたとは認められないため、「製品保管依頼書」に基づく売上を取り消すべきであると判断した。対象製品が完成しているか否かの判断は、契約単位で行うこととし、注文ロットの一部に未完成品が存在することが判明する場合には、そのロット全ての売上を認めないものとした。また、預かり在庫売上の取消に伴い、対応する売上原価の計上を取り消し、製品又は仕掛品などの棚卸資産を計上する必要も想定される。しかし、全く製造を行っていないケースでは、棚卸資産に計上すべき実態資産は存在せず、その場合は、売上原価の取消金額はゼロ円と考えた。また、仕掛品として残っていた場合は、実地棚卸において、仕掛品に含めてカウントされ既に資産計上されているはずであることから、この場合も追加的に計上すべき棚卸資産は存在しないものと考え、売上原価の取消金額はゼロ円と考えた。ロット単位で預かり在庫売上としての計上の可否を判定した結果、売上取消すべきであったが、既に一部製品を出荷済みであったケースでは、その出荷済みの製品の数量に、当該製品の予定売上原価を乗じた金額により、売上原価を戻し入れ、棚卸資産に計上すべき金額を算出した。棚卸資産として計上する金額が算定できない場合には、棚卸資産はゼロ円として評価した。なお、調査に際しては、その利益に与える影響の重要性を考慮した。具体的には、売上ベースで 300,000 円以上の預かり在庫売上を調査対象とした。

預かり在庫売上が取り消されるべきと判断された案件は、以下のとおりである。

#### (7) 平成 27 年 9 月期

##### I. 平成 27 年 9 月期の第 4 四半期において

- i. B 社向け 48,522,000 円の預かり在庫売上は、製品の完成が 11 月であったことから、売上全額を取り消す。なお、一部の部品・棚卸資産は、平成 27 年 9 月末までに実際に現地に納入されており、その金額は 21,215,000 円相当である。
- ii. 平成 27 年 9 月末までに実際に現地に納入されている一部の部品・棚卸資産に対応する売上原価は、15,208,600 円であり、同額の売上原価を取り消し、棚卸資産(仕掛品)に振り替える処理を行う。
- iii. なお、この B 社向け売上は、平成 28 年 9 月期の第 1 四半期において、計上する。

#### (4) 平成 28 年 9 月期

##### I. 平成 28 年 9 月期の第 2 四半期 (3 月 31 日)

- i. C1社向け 1,305,000 円の預かり在庫売上は、製品の完成が 4 月 6 日であったことから、売上全額を取り消す。四半期末では全数が未完成であり、売上原価の取消しは行わない。
    - ii. D社向け 980,100 円の預かり在庫売上は、製品の完成が 4 月 13 日であったことから、売上全額を取り消す。四半期末では全数が未完成であり、売上原価の取消しは行わない。
    - iii. 上記の結果、第 2 四半期に取り消される売上は合計 2,285,100 円である。売上原価の修正額はゼロ円である。
  - II. 平成 28 年 9 月期の第 3 四半期 (6 月 30 日)
    - i. 第 2 四半期に取り消された売上合計 2,285,100 円を計上する。売上原価の修正額はゼロ円である。
  - III. 平成 28 年 9 月期の第 4 四半期 (9 月 30 日)
    - i. A社向け 82,289,200 円の預かり在庫売上は、一部 9 月に完成出荷された製品を除いて、製品の完成が平成 28 年 11 月から平成 29 年 2 月までであったことから、売上全額を取り消す。同時に、関連して計上されている売上原価約 1200 万円を取り消す。
    - ii. E社向け 4,896,000 円の預かり在庫売上は、一部 9 月に完成出荷された 37 式の製品を除いて、製品の完成が平成 28 年 12 月であったことから、売上全額を取り消す。9 月に完成出荷された製品の売上原価は 2,937,800 円であり、同額の売上原価を取り消し、棚卸資産 (製品) に振り替える処理を行う。
    - iii. 第 4 四半期に取り消された売上高は合計 87,185,200 円である。売上原価の修正額は約 1500 万円である。
- (7) 平成 29 年 9 月期
  - I. 平成 29 年 9 月期の第 1 四半期 (12 月 31 日)
    - i. 平成 28 年 9 月期の第 4 四半期において売上を取り消した E社向け 4,896,000 円の預かり在庫売上は、製品の完成が平成 28 年 12 月であったことから、この四半期に売上を認識する。同時に認識される売上原価は 2,937,800 円である。
  - II. 平成 29 年 9 月期の第 2 四半期 (3 月 31 日)
    - i. 平成 28 年 9 月期の第 4 四半期において売上を取り消した A社向け 82,289,200 円の預かり在庫売上は、最終完成が平成 29 年 2 月であったことから、この四半期に売上を認識する同時に関連する売上原価約 6400 万円を計上する。
  - III. 平成 29 年 9 月期の第 3 四半期 (6 月 30 日)
    - i. H社向け 16,750,000 円の預かり在庫売上は、6 月 30 日までに製品が未完

成であり、出荷もされていない。したがって、売上全額を取り消す。売上原価の修正額はゼロ円である。

IV. 平成 29 年 9 月期の第 4 四半期 (9 月 30 日)

- i. G 社向け 2,051,900 円の預かり在庫売上は、製品の完成が平成 28 年 11 月であったことから、売上全額を取り消す。売上原価の修正額はゼロ円である。
- ii. F 社東京支店向け 2,550,000 円の預かり在庫売上は、一部 9 月までに完成出荷された 40 個、13 個の製品を除いて、製品の完成が平成 29 年 10 月から平成 30 年 1 月であったことから、売上全額を取り消す。9 月に完成出荷された製品の売上原価は 438,600 円であり、同額の売上原価を取り消し、棚卸資産（製品）に振り替える処理を行う。
- iii. H 社向け 49,152,500 円の預かり在庫売上は、9 月までに完成出荷された 57 台の製品分 1,909,500 円を除いた金額である 47,243,000 円を取り消す。9 月までに完成したが未出荷であった製品 386 台の製造原価は 11,580,000 円であり、同額の売上原価を取り消し、棚卸資産（製品）に振り替える処理を行う。
- iv. 第 4 四半期に取り消された売上高は合計 51,844,900 円である。売上原価の取消額は 11,580,000 円である。

(e) 平成 30 年 9 月期

I. 平成 30 年 9 月期の第 1 四半期 (12 月 31 日)

- i. 平成 29 年 9 月期の第 4 四半期において売上を取り消した G 社向け 2,051,900 円の預かり在庫売上は、製品の完成が平成 29 年 12 月であったことから、この四半期に売上を認識する。同時に認識される売上原価はゼロ円である。
- ii. H 社向け 33,500,000 円の預かり在庫売上は、10 月から 12 月までに完成出荷された 88 台の製品分 2,948,000 円を除いた金額である、30,552,000 円を取り消す。12 月までに完成したが未出荷であった製品 840 台の製造原価は 25,200,000 円であり、前四半期末との差額 13,620,000 円の売上原価を取り消し、棚卸資産（製品）に振り替える処理を行う。
- iii. 第 1 四半期に取り消された売上高は合計 32,603,900 円である。売上原価の取消額は 13,620,000 円である

II. 平成 30 年 9 月期の第 2 四半期 (3 月 31 日)

- i. C2 社向け 1,404,000 円の預かり在庫売上は、現時点でも製品が未完成であり、出荷もされていない。したがって、売上全額を取り消す。売上原価の修正額はゼロ円である。
- ii. I 社向け 405,000 円の預かり在庫売上は、製品の完成が平成 30 年 4 月であ



- ったことから、売上全額を取り消す。売上原価の修正額はゼロ円である。
- iii. J社向け 750,000 円の預かり在庫売上は、製品の完成が平成 30 年 5 月であったことから売上全額を取り消す。売上原価の修正額はゼロ円である。
  - iv. K社向け 3,000,000 円の預かり在庫売上は、製品の完成が平成 30 年 6 月であったことから、売上全額を取り消す。売上原価の修正額はゼロ円である。
  - v. H社向け預かり在庫は、1月から3月までに 1,295 台の製品が出荷されたため、その台数分の売上 43,382,500 円を計上する。3月までに完成したが未出荷であった製品 899 台の製造原価は 26,970,000 円であり、前四半期末との差額 1,770,000 円の売上原価を取り消し、棚卸資産（製品）に振り替える処理を行う。
  - vi. 第 2 四半期に取り消された売上高は合計 5,559,000 円であるが、H社向けの売上計上分を加味すると、売上の純増加となり、その金額は、37,823,500 円である。売上原価の取消額は 1,770,000 円である。
  - vii. 平成 29 年 9 月期の第 4 四半期において売上を取り消した F社東京支店向け 2,550,000 円の預かり在庫売上は、製品の完成が平成 30 年 1 月であったことから、この四半期に売上を認識する。同時に認識される売上原価は 438,600 円である。

### III. 平成 30 年 9 月期の第 4 四半期（9 月 30 日）

- i. H社向け預かり在庫は、4月から6月までに 739 台の製品が出荷されたため、その台数分の売上 23,659,000 円を計上する。6月までに完成したが未出荷であった製品 760 台の製造原価は 22,800,000 円であり、前四半期末との差額 4,170,000 円の売上原価を追加計上し、棚卸資産（製品）から減額する処理を行う。
- ii. 第 2 四半期に取り消された売上合計 4,155,000 円は、製造出荷が第 3 四半期に終了したため、売上を計上する。売上原価の修正額はゼロ円である。

### IV. 平成 30 年 9 月期の第 4 四半期（9 月 30 日）

- i. H社向け預かり在庫は、7月から9月までに 997 台の製品が出荷されたため、その台数分の売上 33,399,500 円が実現している。一方で、会社はこの期間の売上として 16,750,000 円を計上しているため、差額 16,649,500 円の売上を追加計上する。9月までに完成したが未出荷であった製品 79 台の製造原価は 2,370,000 円であり、前四半期末との差額 20,430,000 円の売上原価を追加計上し、棚卸資産（製品）から減額する処理を行う。

## (カ) 令和元年 9 月期

### I. 令和元年 9 月期の第 1 四半期（12 月 31 日）

- i. H社向け預かり在庫は、10月から12月までに 804 台の製品が出荷された

ため、その台数分の売上 26,934,000 円が実現している。一方で、会社はこの期間の売上として 50,250,000 円を計上しているため、差額 23,316,000 円の売上を減額する。12 月までに完成したが未出荷であった製品 481 台の製造原価は 14,430,000 円であり、前四半期末との差額 12,060,000 円の売上原価を減額し、棚卸資産（製品）を増額する処理を行う。

#### (4) 仕入除外及び仕入除外隠ぺい操作

##### ア 概要

日本フォームサービスは、月次にて、月初の棚卸資産残高に当月の仕入高を加算し、月末の棚卸資産残高を控除する方法（棚卸計算法）により、売上原価を算出している。本調査において、経理責任者が、実際の仕入購買データを削除することにより、仕入金額を過少に修正していることを確認した。具体的には、特定の子会社からの仕入に関する会計システム上のデータを事後的に削除する操作を行っていた。この仕入金額の減額操作により、棚卸計算法で算出される日本フォームサービスの売上原価は同額だけ減少し、利益が同額だけ増加した。この売上原価の操作に関し、売上高に修正は加えられていない。

なお、会社決算上では、この仕入購買データの削除に伴い、対応する買掛金残高（仕入金額プラス消費税）も減少することになる。日本フォームサービスは、その後、買掛金残高の少なさを会計監査人から不審に思われ、過去の会計操作を隠ぺいするために、買掛金残高の増額操作を行う必要が生じ、相手勘定として建物及び棚卸資産を使用し、買掛金の積み増し処理を行った。相手勘定として利用された建物及び棚卸資産に関しては、資産計上後、すぐに減損及び棚卸資産処分損（ともに、特別損失項目）を計上して減額処理を行っている。

##### イ 問題の所在

仕入除外は、実態と異なる仮装処理であるから、実態に合わせて仕入計上を復活させ、売上原価を増額させる必要がある。

また、相手勘定を建物及び棚卸資産とした買掛金の積み増し処理（貸方処理）、及び、減損及び棚卸資産処分損（ともに、特別損失項目）を反対勘定とした買掛金の減額処理（借方処理）は、いずれも実態のない会計処理であるから取り消す必要がある。

##### ウ 事実関係

仮装された仕入除外及び買掛金の増加減少処理は、以下のとおりである。

#### (7) 仕入除外（買掛金減少）処理

##### I. 平成 28 年 9 月期の第 4 四半期において

- i. 総額 16,532,370 円の仕入を除外（利益を水増し）した。

- ii. 仕入除外の結果、総額 17,854,959 円（税込み）の買掛金を減少させた。
- II. 平成 29 年 9 月期の第 3 四半期において
  - i. フォービステクノからの総額 50,636,210 円の仕入を除外（利益を水増し）した。
  - ii. フォービスリンクからの総額 17,232,054 円の仕入を除外（利益を水増し）した。
  - iii. 仕入除外の結果、総額 73,297,725 円（税込み）の買掛金を減少させた。
- (4) 仕入除外を隠ぺいするための買掛金増加・減少操作
  - I. 平成 30 年 9 月期の第 4 四半期において
    - i. 建物 50,000,000 円を計上（借方処理）し、同額の買掛金を増加させた。
    - ii. 棚卸資産 23,288,275 円を計上（借方処理）し、同額の買掛金を増加させた。
    - iii. 上記処理の結果、買掛金は、合計 73,288,275 円増加した。
  - II. 平成 30 年 9 月期の第 4 四半期において
    - i. 減損損失（特別損失）50,000,000 円を計上（借方処理）し、建物残高を同額だけ減少させた。
    - ii. 棚卸資産処分損（特別損失）23,288,275 円を計上（借方処理）し、棚卸資産残高を同額だけ減少させた。
    - iii. 上記処理の結果、建物及び棚卸資産残高は、経理操作前の残高に訂正された。

(5) 在庫（棚卸資産）の水増し

ア 概要（問題の所在）

本調査において、経理責任者が、日本フォームサービスやフォービステクノの営業在庫（製品・商品）や千葉工場の棚卸資産（原材料・仕掛品）の金額を水増しして会計システムにデータ入力していたことを確認した。具体的には、本来、実際の棚卸表の金額に基づいて会計システムにデータ入力を行うべきところ、営業在庫（製品・商品）に関して、実際の棚卸表の金額とは異なった金額（水増しした金額）を会計システムに入力することにより、また、補助材料に関して、実際の棚卸表の金額に単純に一定額を上乗した金額（水増しした金額）を会計システムに入力することにより、さらに、原材料・仕掛品に関しては、棚卸表の数量を増加処理して棚卸金額を増額させることにより、実態よりも多額の棚卸資産を会計システムに入力していた。

前述のとおり、日本フォームサービスは、月次にて、月初の棚卸資産残高に、当月の仕入高を加算し、月末の棚卸資産残高を控除する方法（棚卸計算法）により売上原価を算出している。したがって、この月末の棚卸資産が過大に計上される操作により、棚卸計算法で算出される売上原価が過少計上され、利益が過大計上される結果となる。

なお、会社決算上では、この棚卸資産の増額操作により影響を受けるのは、当月にお

いては売上原価の減少分のみであるが、翌月以降、この水増しを中止した（ないしは水増し金額を減額した）時点で売上原価が増額されるという反動が生じることとなる。

#### イ 問題の所在

棚卸資産の水増しは、売上原価の過少計上・利益の過大計上を生じさせる不正な会計処理であるから、実態に合わせて、棚卸資産金額を修正し、売上原価を正常化させる必要がある。

#### ウ 事実関係

棚卸資産の水増し処理は、以下のとおりである。

##### (7) フォービステクノにおける棚卸資産の水増し処理

###### I. 平成 29 年 9 月期の第 3 四半期において

- i. 総額 6,138,241 円の棚卸資産（製品・原材料）の水増しが発見された。
- ii. なお、この棚卸資産の水増しにより、四半期末の棚卸資産は過大表示されて、当該期間の売上原価が同額減少する結果となった。

###### II. 平成 29 年 9 月期の第 4 四半期において

- i. 水増しされていた総額 6,138,241 円の棚卸資産（製品・原材料）は減額修正され期末の決算では、水増し在庫は消滅した。
- ii. 結果として、期首残高が過大であったため、当該期間の売上原価は過大表示される結果となった。

##### (4) 千葉工場の棚卸資産（材料・仕掛品・補助材料）の水増し処理

###### I. 平成 28 年 9 月期の第 4 四半期において

- i. 総額 12,527,638 円の原材料を水増し計上した。
- ii. 上記処理の結果、期末在庫が水増しされることとなり、当該期間の売上原価が合計 12,527,638 円減少し、同額の利益が増加した。

###### II. 平成 29 年 9 月期において

- i. 第 1 四半期において、2,405,088 円の原材料の水増しを中止し、8,912,950 円の材料を水増しした。その結果、期首在庫が水増しされている一方、期末在庫の水増しはなくなるため、当該期間の売上原価を合計 2,405,088 円増加させ、利益を同額減少させた。
- ii. 第 2 四半期において、1,317,950 円の原材料の水増しを中止し、7,595,000 円の原材料を水増しした。その結果、期首在庫が水増しされている一方、期末在庫の水増しはなくなるため、当該期間の売上原価を合計 1,317,950 円増加させ、利益を同額減少させた。
- iii. 第 3 四半期において、268,800 円の原材料の水増しを中止し、7,326,200 円の原材料を水増しした。その結果、期首在庫が水増しされている一方、期

末在庫の水増しはなくなるため、当該期間の売上原価を合計 268,800 円増加させ、利益を同額減少させた。

- iv. 第 4 四半期において、7,326,200 円の原材料の水増しを中止した。その結果、期首在庫が水増しされている一方、期末在庫の水増しはなくなるため、当該期間の売上原価を合計 7,326,200 円増加させ、利益を同額減少させた。

### III. 平成 30 年 9 月期の第 4 四半期において

- i. 総額 31,235,349 円の材料を水増し計上した。
- ii. 総額 3,718,505 円の仕掛品を水増し計上した。
- iii. 総額 15,000,000 円の補助材料を水増し計上した。
- iv. 上記処理の結果、売上原価を合計 49,953,854 円減少させ、利益を同額増加させた。

### IV. 令和元年 9 月期の第 1 四半期において

- i. 材料の水増し額は、10,025,565 円減額され、21,209,784 円の材料の水増しが行われた。
- ii. 総額 3,718,505 円の仕掛品の水増し計上を継続した。
- iii. 総額 15,000,000 円の補助材料の水増し計上を継続した。
- iv. 上記処理の結果、当該期間の売上原価が合計 10,025,565 円増加し、利益を同額減少させた。

## (6) 費用未計上

### ア 概要

本調査において、損失を縮小し利益を捻出するため、一部の費用の計上を先延ばしする操作が行なわれていたことを確認した。具体的には、支払手数料、運賃、業務委託費、雑費などの一部の本社関連・介護事業関係の費用が計上されずに放置されていた。千葉工場では、一部の水道光熱費が月遅れで計上されていた。また、介護事業部においては、一部社員の給与の支給を遅らせることにより、期末月の人件費の計上を翌期に先送りする操作も行われていた。さらに、修繕費が固定資産の増加として処理されるケースも存在した。

### イ 問題の所在

費用は、発生主義の原則の下、サービスや用役の提供が実際になされた期間において費用を認識計上しなければならない。したがって、上記取扱いは発生主義の原則に反するため修正が必要である。

## ウ 事実関係

具体的に確認された費用未計上は、以下のとおりである。

### (7) 日本フォームサービス本社・介護事業部における経費未計上

#### I. 平成 29 年 9 月期の第 4 四半期において

- i. 支払手数料・運賃・業務委託費・雑費などの経費、総額 8,515,025 円の計上を行わず、その後も現在まで、費用計上を行っていない。
- ii. 実際の費用支払い時には、未払金の勘定を減額する処理（借方処理）をした。その後の期間において、未払金残高は、同額だけ過少に計上されている状態である。

### (4) 千葉工場の水道光熱費の先送り

#### I. 平成 29 年 9 月期の第 4 四半期において

- i. 平成 29 年 9 月分の水道光熱費（電気代）1,688,069 円を計上せず、翌期（10 月）の費用として処理した。

#### II. 平成 30 年 9 月期の第 1 四半期において

- i. 平成 29 年 9 月分の水道光熱費（電気代）1,688,069 円を翌月（10 月）の費用として計上した。
- ii. 平成 29 年 12 月分の水道光熱費（電気代）1,214,944 円を計上せず、翌月（平成 30 年 1 月）の費用として処理した。

#### III. 平成 30 年 9 月期の第 2 四半期において

- i. 平成 29 年 12 月分の水道光熱費（電気代）1,214,944 円を翌月（1 月）の費用として計上した。
- ii. 平成 30 年 3 月分の水道光熱費（電気代）1,188,412 円を計上せず、翌月（4 月）の費用として処理した。

#### IV. 平成 30 年 9 月期の第 3 四半期において

- i. 平成 30 年 3 月分の水道光熱費（電気代）1,188,412 円を翌月（4 月）の費用として計上した。

### (6) 介護事業部の人件費の先送り

#### I. 平成 30 年 9 月期の第 4 四半期において

- i. 平成 30 年 9 月分の給与・通勤手当等（人件費）1,703,406 円を計上せず、10 月の費用として処理した。

#### II. 令和元年 9 月期の第 1 四半期において

- i. 平成 30 年 9 月分の給与・通勤手当等（人件費）1,703,406 円を 10 月の費用として計上した。

### (5) 千葉工場の修繕費の固定資産処理

本来修繕費等の費用科目で処理されるべき、千葉工場の「レイアウト変更」関連の支出の多くが、建物付属設備等の資産の取得として経理処理されていた。具体的

には、以下のとおりである。

I. 平成 29 年 9 月期の第 3 四半期

- i. L 社の機械場内移設作業費 9,000,000 円は、固定資産として経理処理されていたが、本来、修繕費として処理すべきであった。
- ii. 千葉工場のレイアウト工事 8,900,000 円は、固定資産として経理処理されていたが、本来、修繕費として処理すべきであった。
- iii. フレーム溶接システム移設費 1,510,000 円は、固定資産として経理処理されていたが、本来、修繕費として処理すべきであった。

II. 平成 30 年 9 月期の第 1 四半期

- i. 複合機ミラークリーニング費用 2,273,919 円は、固定資産として経理処理されていたが、本来、修繕費として処理すべきであった。
- ii. 塗装設備改修費用 2,527,350 円は、固定資産として経理処理されていたが、本来、修繕費として処理すべきであった。
- iii. ターンローラー交換工事費用 2,180,000 円は、固定資産として経理処理されていたが、本来、修繕費として処理すべきであった。
- iv. 粉体塗装集塵機フィルター交換費用 1,700,000 円は、固定資産として経理処理されていたが、本来、修繕費として処理すべきであった。

(ホ) フォービスビル改修工事関連支出

本来修繕費等の費用科目で処理されるべき、フォービスビル改修工事関連支出が、固定資産の取得として経理処理されていた。具体的には、以下のとおりである。

I. 平成 29 年 9 月期の第 4 四半期

- i. フォービスビル改修工事 9,547,000 円は、固定資産として経理処理されていたが、本来、修繕費として処理すべきであった。
- ii. 女子更衣室改修工事 294,000 円は、固定資産として経理処理されていたが、本来、修繕費として処理すべきであった。

(7) 賞与引当金（未払費用）の過少計上

ア 概要

本調査において、損失を縮小させるため、賞与引当金の計上金額を意図的に減額する操作が行われていたことを確認した。具体的には、平成 30 年 12 月の賞与の支給額が 1000 万円以上に達することが想定されながら、600 万円以上の不足金額を特別賞与などの名目で処理し、10 月から 12 月の 3 か月間で費用の追加計上をして積み立てることを前提に、平成 30 年 9 月末の賞与引当金の計上額を 4,000,000 円に減額して計上することとした。なお、昨年度末の賞与引当金は、10,000,000 円であった。

平成 30 年 12 月に実際に支給された賞与の金額は、13,921,754 円であった。

## イ 問題の所在

名目上は特別賞与という名称を使用したとしても、その実態が過去の雇用サービスに対する対価として支給される賞与であるならば、発生主義の原則に従い、支給対象期間の費用として経理処理することが必要となる。日本フォームサービスの賞与は、4月から9月を支給対象期間として、12月中旬に支給されるものである。なお、費用は、発生主義の原則の下、サービスや用役の提供が実際になされた期間において認識計上しなければならない。したがって、上記の取扱いは発生主義の原則に反することになり、修正が必要である。

## ウ 事実関係

賞与引当金の計上、実際の賞与の支給状況は、以下のとおりである。なお、関連する社会保険に関しても修正が必要であるが、以下の記載では省略している、

### (7) 賞与引当金の計上

#### I. 平成30年9月期の第4四半期において

- i. 平成30年3月から9月を支給対象期間とした賞与引当金4,000,000円を計上した。

#### II. 平成30年9月期の第1四半期において

- i. 平成30年12月、13,921,754円の賞与を支給した。
- ii. 賞与不足額9,921,754円は、第63期第1四半期の費用として計上した。

### (8) 連結会社間の利益の付替え

#### ア 概要

乙は、連結利益のみならず、日本フォームサービス単体での利益水準も重視していた。その意向を受け、経理責任者は、平成28年9月期、平成29年9月期及び平成30年9月期に、子会社に生じる利益を親会社の利益に付け替える処理を行っていた。この行為は、親会社と100%子会社であるフォービステクノやフォービスリンクとの間の取引であり、連結損益には影響を与えないが、親会社単体の損益を実態より良く見せる効果がある。

なお、フォービスリンクは、平成29年9月期に2900万円の利益を日本フォームサービスへ付け替えたことによって、平成30年9月期には債務超過に陥るおそれもあった。そのため、乙の指示により、平成30年9月期末に日本フォームサービスやフォービステクノの利益をフォービスリンクへ付け替える取引が仮装されている。これも連結損益には影響を与えないが、フォービスリンクの損益を実態より良く見せる効果がある。

## イ 問題の所在



実態と異なる仮装取引であるから、それぞれの取引を取り消す必要がある。

#### ウ 事実関係

##### (7) フォービステクノから日本フォームサービスへ利益を付け替える仮装取引

###### I. 平成 28 年 9 月期の第 4 四半期

- i. 日本フォームサービスにおいては、平成 28 年 9 月末にフォービステクノ向けの売上高を 15,000,000 円、計上する（相手勘定：売掛金）。
- ii. フォービステクノにおいては、平成 28 年 9 月末に業務委託費として 10,000,000 円、支払手数料として 5,000,000 円、計 15,000,000 円を日本フォームサービスに対する費用として計上する（相手勘定：未払金）

###### II. 平成 29 年 9 月期の第 4 四半期

- i. 日本フォームサービスにおいては、平成 29 年 7 月末と同 8 月末の 2 回に分けて計 10,000,000 円、フォービステクノ向けの売上高を計上する（相手勘定：売掛金）。
- ii. フォービステクノにおいても、平成 29 年 7 月末と同 8 月末の 2 回に分けて計 10,000,000 円、フォービステクノからの仕入高を計上する（相手勘定：買掛金）。

###### III. 平成 30 年 9 月期の第 4 四半期

- i. 日本フォームサービスでは、平成 30 年 9 月末に、フォービステクノ向けに 2,040,000 円の売上高を計上する（相手勘定：売掛金）。
- ii. フォービステクノでは、平成 30 年 9 月末に、日本フォームサービスへ支払手数料を 2,040,000 円計上する（相手勘定：未払金）。

##### (8) フォービスリンクから日本フォームサービスへ利益を付け替える仮装取引

###### I. 平成 29 年 9 月期の第 4 四半期

- i. 日本フォームサービスでは、平成 29 年 7 月末、8 月末、9 月末の 3 回に分けて計 29,000,000 円のフォービスリンク向けの売上高を計上する（相手勘定：売掛金）。
- ii. フォービスリンクでは、平成 29 年 7 月末、8 月末、9 月末の 3 回に分けて計 29,000,000 円の日本フォームサービスからの仕入高を計上する（相手勘定：買掛金）。

##### (9) 日本フォームサービスからフォービスリンクへ利益を付け替える仮装取引

###### I. 平成 30 年 9 月期の第 4 四半期

- i. フォービスリンクでは、平成 30 年 9 月末に日本フォームサービスのために改修工事を行った名目で売上高を 5,000,000 円計上する（相手勘定：売掛金）。
- ii. 日本フォームサービスでは、平成 30 年 9 月末に修繕費（売上原価）を

5,000,000 円計上する（相手勘定：買掛金）。

(e) フォービステクノからフォービスリンクへ利益を付け替える仮装取引

I. 平成 30 年 9 月期の第 4 四半期

- i. フォービスリンクでは、平成 30 年 9 月末にフォービステクノのために改修工事を行った名目で売上高を 3,000,000 円計上する（相手勘定：売掛金）。
- ii. フォービステクノでは、平成 30 年 9 月末に修繕費（売上原価）を 3,000,000 円計上する（相手勘定：買掛金）。

3 その他の「会計操作」

以下の内容は、会計操作の一種ではあるが、経営陣が、決算数値を改ざんする目的で行った会計操作という側面よりも、担当者が、不都合な真実が発覚しないように隠ぺい操作を行い、または、適時適切な損失処理を怠ったことにより生じた「歪み」である可能性が高いものと考えられる（ただし、以下に記載した内容の一部に、経営陣が意識して会計操作を行ったケースが含まれている可能性も否定できない。）。具体的には、次のとおりである。

(1) 営業在庫（製品・商品）の架空在庫

ア 概要

本調査において、営業在庫（製品・商品）に関して、棚卸表と帳簿残高との間に大きな金額差異が存在することが判明した。基本的に、日本フォームサービスは、棚卸資産の実際残高を反映した棚卸表をベースに、月次で帳簿残高を修正して決算を行うことになっているが、実際には、この棚卸表の反映は長期にわたって行われていなかった。その結果、営業在庫（製品・商品）に架空在庫が存在することとなった。

長期にわたり残高補正が行われなかった背景には、複数の事情が存在するものと推察されるが、その原因の一つには、一度補正処理を怠った結果、差額が予想外に膨らむこととなり、その差額を補正すると大きな費用・損失が生じることとなったために、補正に躊躇し差額を放置することとなったという事情が存在するものと考えられる。

イ 問題の所在

日本フォームサービスの営業在庫（製品・商品）の帳簿残高は、長期の未調整により実態と大きく異なっており、実際には存在しない架空在庫が貸借対照表に記載されることとなった。したがって、棚卸表に基づく帳簿残高の補正が必要となる。

ウ 事実関係

日本フォームサービスの営業在庫（製品・商品）に関し、棚卸表を正しいものとして帳簿残高との差額を整理すると、次のようになる。なお、帳簿残高が棚卸表の残高を超過する場合、「水増し」と表記している。

(7) 営業在庫（製品・商品）の在庫の水増し処理

I. 平成 26 年 9 月期

- i. 総額 11,106,259 円の営業在庫を水増しした。その結果、前期末の水増し額（利益剰余金期首残高の累積的影響額 10,575,828 円）との差額 530,431 円の売上原価を減少させ、同額の利益を増加させた。

II. 平成 27 年 9 月期

- i. 総額 31,087,259 円の営業在庫を水増しした。その結果、前期末の水増し額との差額 19,981,000 円の売上原価を減少させ、同額の利益を増加させた。

III. 平成 28 年 9 月期

- i. 第 1 四半期において、総額 31,087,259 円の営業在庫を水増ししたが、前四半期末の水増し額と同額であるため、損益に影響はなかった。
- ii. 第 2 四半期において、総額 36,432,150 円の営業在庫を水増しした。その結果、前四半期末の水増し額との差額 5,344,891 円の売上原価を減少させ、同額の利益を増額させた。
- iii. 第 3 四半期において、総額 36,432,150 円の営業在庫を水増ししたが、前四半期末の水増し額と同額であるため、損益に影響はなかった。
- iv. 第 4 四半期において、総額 45,597,969 円の営業在庫を水増しした。その結果、前四半期末の水増し額との差額 9,165,818 円の売上原価を減少させ、同額の利益を増加させた。

IV. 平成 29 年 9 月期

- i. 第 1 四半期において、総額 45,597,969 円の営業在庫を水増ししたが、前四半期末の水増し額と同額であるため、損益に影響はなかった。
- ii. 第 2 四半期において、総額 42,248,273 円の営業在庫を水増しした。その結果、前四半期末の水増し額との差額 3,349,696 円の売上原価を増加させ、同額の利益を減少させた。
- iii. 第 3 四半期において、総額 42,248,273 円の営業在庫を水増ししたが、前四半期末の水増し額と同額であるため、損益に影響はなかった。
- iv. 第 4 四半期において、総額 57,897,756 円の営業在庫を水増しした。その結果、前四半期末の水増し額との差額 15,649,484 円の売上原価を減少させ、同額の利益を増加させた。

V. 平成 30 年 9 月期

- i. 第 1 四半期において、総額 57,897,756 円の営業在庫を水増ししたが、前四半期末の水増し額と同額であるため、損益に影響はなかった。
- ii. 第 2 四半期において、総額 61,034,566 円の営業在庫を水増しした。その結果、前四半期末の水増し額との差額 3,136,810 円の売上原価を減少させ、同額の利益を増加させた。

- iii. 第3四半期において、総額 61,034,566 円の営業在庫を水増ししたが、前四半期末の水増し額と同額であるため、損益に影響はなかった。
- iv. 第4四半期において、総額 68,012,836 円の営業在庫を水増しした。その結果、前四半期末の水増し額との差額 6,978,270 円の売上原価を減少させ、同額の利益を増加させた。

#### VI. 令和元年9月期

- i. 第1四半期において、総額 68,012,836 円の営業在庫を水増ししたが、前四半期末の水増し額と同額であるため、損益に影響はなかった。

### (2) 仮払金の不適切な精算

#### ア 概要

本調査において、一部社員が、支給を受けた仮払金の一部を私的に流用したうえで、当該仮払金を架空の内容又は水増しした金額で精算処理を行っていたケースを確認した。実態と異なる名目、金額で精算された仮払金に関して、本人の申告を参考にして金額を集計した。その集計額は、平成28年4月以降平成30年12月までの期間において、旅費交通費、交際費、会議費、修繕費、運賃、試験研究費、諸会費、消耗品費、福利厚生費、租税公課等の費目で、合計 4,225,763 円に相当する金額となった。申告された内容は、ほぼ全てが費用であったが、この金額は、税抜き金額であると判断されたため、さらに、関連する消費税相当額 333,872 円を加味して、総額 4,559,635 円を、当該社員の同意に基づき長期貸付金に振り替えるとともに、仮装された取引は、取り消すこととした。

#### イ 問題の所在

仮払金の精算として計上された上記の諸費用は、一部社員の個人的な私的流用を隠すために仮装されたものであり、本来、会社側が負担する必要のない支出であると判断される。そこで、これらの諸費用は、費用計上を取り消すとともに、関連する仮払消費税とともに私的に流用した個人に対して返還を求めるため、(長期)貸付金として資産計上することが妥当である。

#### ウ 事実関係

社員個人の申告によれば、各期の諸費用として仮装した金額は、次のとおりである。なお、実際の費目は多岐にわたるため、金額を合計して諸費用として表記している。

##### (ア) 平成28年9月期

- I. 第3四半期において、諸費用 413,373 円に関連する消費税 33,069 円を加算した 446,442 円を、(長期)貸付金に振り替えることとなった。
- II. 第4四半期において、諸費用 39,070 円に関連する消費税 3,125 円を加算した

42,195 円を、(長期) 貸付金に振り替えることとなった。

(イ) 平成 29 年 9 月期

- I. 第 1 四半期において、諸費用 165,076 円に関連する消費税 13,206 円を加算した 178,282 円を、(長期) 貸付金に振り替えることとなった。
- II. 第 2 四半期において、諸費用 37,155 円に関連する消費税 2,972 円を加算した 40,127 円を、(長期) 貸付金に振り替えることとなった。
- III. 第 3 四半期において、諸費用 318,635 円に関連する消費税 25,490 円を加算した 344,125 円を、(長期) 貸付金に振り替えることとなった。
- IV. 第 4 四半期において、諸費用 62,120 円に関連する消費税 2,441 円を加算した 64,561 円を、(長期) 貸付金に振り替えることとなった。

(ロ) 平成 30 年 9 月期

- I. 第 1 四半期において、諸費用 585,000 円に関連する消費税 46,800 円を加算した 631,800 円を、(長期) 貸付金に振り替えることとなった。
- II. 第 3 四半期において、諸費用 1,582,497 円に関連する消費税 124,943 円を加算した 1,707,440 円を、(長期) 貸付金に振り替えることとなった。
- III. 第 4 四半期において、諸費用 178,148 円に関連する消費税 14,251 円を加算した 192,399 円を、(長期) 貸付金に振り替えることとなった。

(ハ) 令和元年 9 月期

- I. 第 1 四半期において、諸費用 844,689 円に関連する消費税 67,575 円を加算した 912,264 円を、(長期) 貸付金に振り替えることとなった。

(3) 実態のない外注加工費の計上 (四半期ずれ処理)

ア 概要

本調査で、子会社であるフォービスリンクにおいて、業績が予想以上に良好であった平成 27 年 9 月期の第 2 四半期において、実態のない外注加工費 5,000,000 円を計上し、翌第 3 四半期にその外注加工費全額の戻し入れ処理を行うことにより、四半期の損益を平準化する操作が行われていることを発見した。これは本社の経理責任者からのアドバイスに基づく処理であったが、いかなる理由であれ、実態のない費用を計上する行為は不適切な会計処理であり、修正されなければならない。

イ 問題の所在

年度単位では影響が相殺されるとはいえ、現在は四半期決算が行われているのであるから、四半期において実態のない費用収益を計上し、別の四半期で戻し入れる操作を行うことは、不適切な処理である。

ウ 事実関係

フォービスリンクの平成27年9月期の第2四半期において行われた外注加工費の仮装計上、及び第3四半期における取消し処理は、以下のとおりである。

(7) 平成27年9月期

- I. 第2四半期において、外注加工費5,000,000円を計上するとともに、消費税を加味して、架空の買掛金5,400,000円を計上した。なお、この買掛金は、翌月において、諸引当（見込）の勘定科目に修正された。
- II. 第3四半期において、外注加工費5,000,000円の減額処理を行うとともに、消費税を加味して、架空の諸引当（見込）5,400,000円も減額する処理を行った。

4 慣行に流されてきた「不適切な会計処理」

上場企業を取り巻く経済環境は激変しており、会計基準に関しても、近年、大きく変化を遂げている。しかしながら、日本フォームサービスでは、過去の慣行に流され、会計処理の厳格化の流れに対応しきれていない懸念がある。具体的には、減損会計、滞留資産に関する評価の厳格化、発生主義会計の厳格化等に対する対応に、不十分な点が認められる。具体的には、次のような問題点が発見された。

(1) 減損会計

ア 概要

日本フォームサービスでは、「固定資産の減損に係る会計基準」（平成14年8月9日企業会計審議会）（以下「減損会計基準」という。）に従った固定資産の減損の検討が真摯には行われていなかった。

本来、所有する不動産に関しては、鑑定評価書などの正確な固定資産の時価情報（回収可能価額）を適時に入手し、減損処理の検討の基礎資料とするべきであるが、主要不動産に関しては平成18年に入手して以来、平成31年3月まで鑑定評価書の入手がなされてこなかった<sup>1</sup>。また、一部の所有不動産は、そもそも鑑定評価書が取得されておらず、不十分な情報のもとで固定資産の減損判定を行っていた。

平成28年9月期以降、「親会社の函物及び機械設備関連事業」（以下「メーカー事業」という。）の営業損益や営業キャッシュ・フローは実態として赤字になり、その黒字化が見通しづらい状況になっていたにもかかわらず、粉飾された数値での楽観的な判断によって、減損の兆候はみられないとして、メーカー事業の固定資産の減損処理を先延ばしにしてきた状況にあった。

平成30年9月期末において、連結決算上、573,229,359円の減損損失の計上を行ったが、このうちの50,000,000円は「第3.2.(4)ウ(イ)」で説明したように、仕入除外を隠ぺいするため、買掛金50,000,000円を建物勘定へと振り替え、その架空振替された建物に関して減損損失を計上したものであり、正味の減損損失の計上は523,229,359円

---

<sup>1</sup> 平成18年に取得した鑑定評価額を路線価等を用いて時点修正する努力はなされていた。

であった。

## イ 問題の所在

本調査において、日本フォームサービスの決算の粉飾状況が明らかになり、営業損益や営業キャッシュ・フローの実態が明らかになった。この実態を反映した営業損益や営業キャッシュ・フローを基に、減損の判断をする必要がある。

また、前述のとおり、平成31年3月に主要不動産の平成30年10月31日を価格時点とした鑑定評価書を得ているが、さらに、本調査を機に、残りのほとんどの不動産の鑑定評価書も令和元年6月に入手された。こうして得られた最新の不動産の時価情報を基に、改めて各期の不動産回収可能価額を見直す必要がある。

## ウ 事実関係

固定資産の減損に関する状況は、次のとおりである。

### (7) メーカー事業の固定資産の減損

- I. 日本フォームサービスでは、グルーピングされた各事業の減損の兆候の判定として、主として営業キャッシュ・フローを用いているが、平成28年9月期において、粉飾により修正される前の実態としての営業利益、営業キャッシュ・フローとも赤字に転落しているとみられることから、平成28年9月期に減損の兆候があると考えられる。平成28年9月期のメーカー事業の実態としての営業赤字への転落は、市場環境の変化として太陽光発電向け製品の需要が減少する中で、その需要を代替するだけの当社製品の需要が見いだせないことから構造的な課題としてとらえるべきものであり、遅くとも平成28年9月期末において減損を認識する必要があった。

平成28年9月期におけるメーカー事業の固定資産の回収可能価額を想定した場合、将来キャッシュ・フローの見通しを保守的に考えるとマイナスになることから、メーカー事業全体の停止を仮定する。メーカー事業にかかわる固定資産を売却して得られる金額（正味売却価額）が簿価を下回る場合、その差額が減損金額となる。不動産に関しては、直近で得られた鑑定評価額を基に、路線価等を用いて時点修正をすることで平成28年9月期末の時価が求められる。当該時価から「売却経費」（時点修正した鑑定評価額の5%を想定している。以下、本項の「売却経費」は同様の想定をしている。）を控除することで回収可能価額（正味売却価額）が求められる。今回、このように計算したところ653,747,004円の減損損失の計上が必要になる。

また、メーカー事業の固定資産のうち、不動産以外の主要なものとして機械設備があるが、償却年数が比較的短く、定率法で償却していること等から、簿価が回収可能価額に近似すると想定し、減損損失の計上は考えないこととする。

(4) 介護事業の固定資産の減損

- I. 介護事業の営業キャッシュ・フローは、調査対象期間を通じて低迷しており、調査対象期間当初から減損の兆候があると考えられる。日本フォームサービスが所有・運営する各介護施設は、独立的に運営されていると判断されるが、介護事業にかかわる固定資産のうち、大きな含み損があるものは、フォービスライフ松庵英<sup>2</sup>の建物に限定される。フォービスライフ松庵英の平成 30 年 10 月 31 日時点での不動産鑑定評価額（235,000,000 円）から「売却経費」控除後の正味売却価額は 23,250,000 円となるが、これは、平成 30 年 9 月期末の簿価（269,716,047 円）を 46,466,047 円下回る。フォービスライフ松庵英の建物を取得したのは平成 27 年 9 月 30 日であり、この建物の含み損がいつ生じたのかを特定することは困難であるが、減損損失を早期に認識すべきことを考えれば、取得 1 年後の平成 28 年 9 月期末において、当該含み損全額（46,466,047 円）の減損損失を計上することも考えられる。

(5) 遊休資産の減損

- I. 遊休資産のうち、直近時点の正味売却価額と簿価を比較して、含み損が生じていると考えられるものは、藤沢保養所、新潟保養所、フォービス松庵英の近隣土地の 3 つである。

i. 藤沢保養所

藤沢保養所に関しては、利用実態が少なく、事業と直接的な関連性もないため遊休資産と判断した。今回、取得した鑑定評価書によると、平成 30 年 10 月 31 日時点で 77,700,000 円（土地 71,600,000 円、建物 6,100,000 円）の鑑定評価額であり、「売却経費」を控除した正味売却価額は 73,815,000 円（土地 68,020,000 円、建物 5,795,000 円）となる。平成 30 年 9 月期末時点の簿価 99,335,016 円（土地 90,000,000 円、建物 9,335,016 円）と比較すると 25,520,016 円の含み損（土地 21,980,000 円、建物 3,540,016 円）が生じている。土地に関しては、路線価を用いて正味売却価額を時点修正していくと、今回の調査対象期間当初の平成 26 年 9 月期期首（平成 25 年 10 月 1 日）時点では、土地には 18,303,243 円の含み損が生じている計算になる。よって、期首利益剰余金から 18,303,243 円を減損損失相当として控除するとともに、路線価の下落にあわせて減損損失として、平成 26 年 9 月期第 3 四半期に 1,838,378 円、平成 30 年 9 月期第 3 四半期に 1,838,378 円を計上することが考えられる。建物の平成 30 年 9 月期末時点での簿価と正味売却価額との差額（3,540,016 円）については、

---

<sup>2</sup> 日本フォームサービスは、フォービスライフ松庵英の土地は賃借しており、建物のみを所有している。



いつの時期で発生したものか特定することは困難であるため、今回の調査対象期間の最初の平成 26 年 9 月期期首（平成 25 年 10 月 1 日）にて、利益剰余金を相手勘定にして減損損失相当額を建物簿価から控除することも考えられる。

ii. 新潟保養所

新潟保養所に関しては、利用実態が少なく、事業と直接的な関連性もないため、遊休資産と判断した。今回、取得した不動産鑑定士による価格調査報告書によると、新潟保養所の平成 30 年 10 月 31 日時点での意見価格は 3,200,000 円と報告されており、「売却経費」を控除した正味売却価額は 3,040,000 円となる。平成 30 年 9 月期末時点の簿価（土地 41,558 円、建物 11,776,766 円、計 11,818,324 円）と比較すると 8,778,324 円のみ損が生じている。当該調査報告書における意見価格（3,200,000 円）は、土地・建物一体としての価格であるため、平成 30 年度の固定資産税評価額の割合で正味売却価額金額（3,040,000 円）を土地と建物とに按分すると土地 98,782 円、建物 2,941,218 円となる。当該正味売却価額と簿価とを比較すると、土地は 57,224 円のみ損に対して、建物は 8,835,548 円のみ損となる。土地と建物で含みの損益が逆になるのは不合理であるので、新潟保養所全体の正味売却価額と簿価との差額（8,778,324 円のみ損）は全て建物に生じていると考える。

当該建物の含み損が、いつ発生したのかを特定することは困難であるため、本調査対象期間の最初の平成 26 年 9 月期期首（平成 25 年 10 月 1 日）にて、同額の利益剰余金を控除することで減損損失相当額を建物簿価から控除することも考えられる。

iii. フォービスライフ松庵英近隣土地

フォービスライフ松庵英の近隣土地は平成 28 年 10 月に取得され、フォービスライフ松庵英の入居者向けの農園として利用されている。ただし、フォービスライフ松庵英の運営に必要なものとはいいがたく、遊休資産と判断した。今回、取得した鑑定評価書によると平成 30 年 9 月期末時点の鑑定評価額は 49,800,000 円であり、「売却経費」を控除した正味売却価額は 47,310,000 円となる。当該正味売却価額と簿価（54,800,000 円）とを比較すると 7,490,000 円のみ損が生じている。取得からほぼ 1 年後の平成 29 年 9 月期末時点で遊休資産として分類し、この時点で 7,490,000 円の減損損失を計上することが考えられる。

(2) 長期滞留棚卸資産の評価

ア 概要

本調査において、一部の原材料及び商品が長期滞留していることが判明した。営業循環過程から外れた滞留棚卸資産については、処分見込価額まで切り下げる方法や規則的に帳簿価額を切り下げる方法などにより、収益性の低下の事実を適切に反映するよう処理しなければならない(企業会計基準第9号棚卸資産の評価に関する会計基準第9項)。

#### イ 問題の所在

日本フォームサービスでは、原材料や補助部品の長期滞留を認識していたにも関わらず、評価損の計上を行ってこなかった。そのため、滞留棚卸資産に関する適正な評価が行われていなかった。

#### ウ 事実関係

棚卸資産の長期間滞留状況は、以下のとおりである。

##### (7) 原材料の長期滞留により計上すべき評価損

###### I. 平成26年9月期

- i. 総額 32,164,508 円の原材料の評価損の計上をしなかった。結果、前期(利益剰余金期首残高の累積的影響額 28,286,759 円)との差額 3,877,749 円の売上原価が減少して、同額の利益が増加した。

###### II. 平成27年9月期

- i. 総額 39,491,636 円の原材料の評価損の計上をしなかった。
- ii. 評価損の計上をしなかった結果、前期との差額 7,327,128 円の売上原価が減少して、同額の利益が増加した。

###### III. 平成28年9月期

- i. 第1四半期において、総額 44,827,468 円の原材料の評価損の計上をしなかった結果、前四半期末との差額 5,335,833 円の売上原価が減少して、同額の利益が増加した。
- ii. 第2四半期において、総額 45,446,050 円の原材料の評価損の計上をしなかった結果、前四半期末との差額 618,582 円の売上原価が減少して、同額の利益が増加した。
- iii. 第3四半期において、総額 47,555,406 円の原材料の評価損の計上をしなかった結果、前四半期末との差額 2,109,357 円の売上原価が減少して、同額の利益が増加した。
- iv. 第4四半期において、総額 45,666,773 円の原材料の評価損の計上をしなかった結果、前四半期末との差額 1,888,634 円の売上原価が減少して、同額の利益が減少した。

###### IV. 平成29年9月期

- i. 第1四半期において、総額 46,784,136 円の原材料の評価損の計上をしなかった結果、前四半期末との差額 1,117,363 円の売上原価が減少して、同額の利益が増加した。
- ii. 第2四半期において、総額 47,421,212 円の原材料の評価損の計上をしなかった結果、前四半期末との差額 637,076 円の売上原価が減少して、同額の利益が増加した。
- iii. 第3四半期において、総額 44,707,473 円の原材料の評価損の計上をしなかった結果、前四半期末との差額 2,713,739 円の売上原価が増加して、同額の利益が減少した。
- iv. 第4四半期において、総額 36,876,916 円の原材料の評価損の計上をしなかった結果、前四半期末との差額 7,830,557 円の売上原価が増加して、同額の利益が減少した。

V. 平成 30 年 9 月期

- i. 第1四半期において、総額 36,158,758 円の原材料の評価損の計上をしなかった結果、前四半期末との差額 718,158 円の売上原価が増加して、同額の利益が減少した。
- ii. 第2四半期において、総額 26,844,390 円の原材料の評価損の計上をしなかった結果、前四半期末との差額 9,314,368 円の売上原価が増加して、同額の利益が減少した。
- iii. 第3四半期において、総額 37,349,019 円の原材料の評価損の計上をしなかった結果、前四半期末との差額 10,504,629 円の売上原価が減少して、同額の利益が増加した。
- iv. 第4四半期において、総額 37,597,596 円の原材料の評価損の計上をしなかった結果、前四半期末との差額 248,577 円の売上原価が減少して、同額の利益が増加した。

V. 令和元年 9 月期

- i. 第1四半期において、総額 36,691,737 円の原材料の評価損の計上をしなかった結果、前四半期末との差額 905,859 円の売上原価が増加して、同額の利益が減少した。

(4) 商品の長期滞留により計上すべき評価損

I. 平成 26 年 9 月期

- i. 総額 8,464,050 円の商品の評価損の計上をしなかった。その結果、前期末（利益剰余金期首残高の累積的影響額 8,470,350 円）との差額 6,300 円の売上原価が増加して、同額の利益が減少した。

II. 平成 27 年 9 月期

- i. 総額 8,318,100 円の商品の評価損の計上をしなかった。その結果、前期と

の差額 145,950 円の売上原価が増加して、同額の利益が減少した。

### III. 平成 28 年 9 月期

- i. 第 1 四半期において、総額 8,318,100 円の商品の評価損の計上をしなかったが、前四半期末の同額であるため、損益に影響はなかった。
- ii. 第 2 四半期において、総額 8,318,100 円の商品の評価損の計上をしなかったが、前四半期末の同額であるため、損益に影響はなかった。
- iii. 第 3 四半期において、総額 8,318,100 円の商品の評価損の計上をしなかったが、前四半期末の同額であるため、損益に影響はなかった。
- iv. 第 4 四半期において、総額 8,318,100 円の商品の評価損の計上をしなかったが、前四半期末の同額であるため、損益に影響はなかった。

### IV. 平成 29 年 9 月期

- i. 第 1 四半期において、総額 8,318,100 円の商品の評価損の計上をしなかったが、前四半期末の同額であるため、損益に影響はなかった。
- ii. 第 2 四半期において、総額 8,279,250 円の商品の評価損の計上をしなかった。その結果、前期との差額 38,850 円の売上原価が増加して、同額の利益が減少した。
- iii. 第 3 四半期において、総額 8,279,250 円の商品の評価損の計上をしなかったが、前四半期末の同額であるため、損益に影響はなかった。
- iv. 第 4 四半期において、総額 8,272,950 円の商品の評価損の計上をしなかった。その結果、前期との差額 6,300 円の売上原価が増加して、同額の利益が減少した。

### V. 平成 30 年 9 月期

- i. 第 1 四半期において、総額 8,272,950 円の商品の評価損の計上をしなかったが、前四半期末の同額であるため、損益に影響はなかった。
- ii. 第 2 四半期において、総額 8,272,950 円の商品の評価損の計上をしなかったが、前四半期末の同額であるため、損益に影響はなかった。
- iii. 第 3 四半期において、総額 8,272,950 円の商品の評価損の計上をしなかったが、前四半期末の同額であるため、損益に影響はなかった。
- iv. 第 4 四半期において、総額 8,272,950 円の商品の評価損の計上をしなかったが、前四半期末の同額であるため、損益に影響はなかった。

### VI. 令和元年 9 月期

- i. 第 1 四半期において、総額 8,272,950 円の商品の評価損の計上をしなかったが、前四半期末の同額であるため、損益に影響はなかった。

## (3) 塗装カスの費用処理

### ア 概要

千葉工場の生産活動に伴って不可避免的に発生する塗装カスは、消防法に従って適切に処分する必要があり、その処分には相応の費用がかかる。しかし、日本フォームサービスは、経費削減のため、一時期、塗装カスの処分を遅らせ、塗装カスが入った缶が大量に工場内に放置される状況が生じていた。塗装カスは、引火すると大きな火災事故を誘発する懸念もあり、防災上も早期の処分が必要であった。

会計処理においては、塗装カスの処分費用は、生産活動に伴い発生する費用であると考えられるため、処分時ではなく、その発生原因である生産活動に伴い費用認識されるべきものである。また、未処理の塗装カスに関しては、その処分費用を未払費用として債務認識する必要がある。

#### イ 問題の所在

塗装カスの処分費用を発生主義に基づき適時に認識し、経営管理上も、原価の一部として考慮していくことが重要である。また、未処理の状況においては、将来の処分義務という債務が存在している状況を自覚することが重要である。したがって、塗装カスの将来処分債務を「見える化」するためにも、未処分の塗装カスに対応する未払費用を算出するモデルを作成し、発生費用ベースでの経理処理を可能とすることが必要である。

#### ウ 事実関係

売上高に対する塗装カス缶の発生数量を一定割合と仮定し、実際の塗装カス缶の処分実績をもとに、各四半期の塗装カス缶の発生、未処理残数のみなし計算を行い、実際の処分費用を乗じて、発生ベースの塗装カス缶処理費用と未処理残高を算定したところ、次のような結果になった。

##### (7) 平成 26 年 9 月期

- I. 期首の将来処分費用見積額（未払費用）は、2,438,715 円となった。
- II. 第 4 四半期末における将来処分費用見積額（未払費用）は、3,408,532 円となった。この期間の発生費用は、970,117 円（費用の増加）であった。

##### (4) 平成 27 年 9 月期

- I. 第 4 四半期末における将来処分費用見積額（未払費用）は、2,919,596 円となった。この期間の発生費用は、 $\Delta$ 488,936 円（費用の減少）であった。

##### (9) 平成 28 年 9 月期

- I. 第 1 四半期における将来処分費用見積額（未払費用）は、3,113,446 円となった。この期間の発生費用は、193,949 円（費用の増加）であった。
- II. 第 2 四半期における将来処分費用見積額（未払費用）は、3,394,441 円となった。この期間の発生費用は、280,896 円（費用の増加）であった。
- III. 第 3 四半期における将来処分費用見積額（未払費用）は、3,564,583 円となった。この期間の発生費用は、170,142 円（費用の増加）であった。

IV. 第4四半期における将来処分費用見積額（未払費用）は、3,526,762円となった。この期間の発生費用は、△37,821円（費用の減少）であった。

(e) 平成29年9月期

I. 第1四半期における将来処分費用見積額（未払費用）は、2,732,092円となった。この期間の発生費用は、△794,670円（費用の減少）であった。

II. 第2四半期における将来処分費用見積額（未払費用）は、2,032,466円となった。この期間の発生費用は、△699,626円（費用の減少）であった。

III. 第3四半期における将来処分費用見積額（未払費用）は、1,142,793円となった。この期間の発生費用は、△889,673円（費用の減少）であった。

IV. 第4四半期における将来処分費用見積額（未払費用）は、311,940円となった。この期間の発生費用は、△830,853円（費用の減少）であった。

(f) 平成30年9月期

I. 第1四半期における将来処分費用見積額（未払費用）は、575,583円となった。この期間の発生費用は、263,642円（費用の増加）であった。

II. 第2四半期における将来処分費用見積額（未払費用）は、526,848円となった。この期間の発生費用は、△48,734円（費用の減少）であった。

III. 第3四半期における将来処分費用見積額（未払費用）は、53,204円となった。この期間の発生費用は、△473,645円（費用の減少）であった。

IV. 第4四半期における将来処分費用見積額（未払費用）は、293,798円となった。この期間の発生費用は、240,594円（費用の増加）であった。

(g) 令和元年9月期

I. 第1四半期における将来処分費用見積額（未払費用）は、364,097円となった。この期間の発生費用は、70,299円（費用の増加）であった。

II. 第2四半期における将来処分費用見積額（未払費用）は、656,624円となった。この期間の発生費用は、292,527円（費用の増加）であった。

5 事務ミスと思料される「修正が必要な会計処理誤り」

本調査の過程において、事務ミスが原因と思料される「修正が必要な会計処理の誤り」（誤謬）が発見されている。「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」（過年度遡及会計基準）には、過去の財務諸表における誤謬が発見された場合には、(a) 表示期間より前の期間に関する修正再表示による累積的影響額は、表示する財務諸表のうち、最も古い期間の期首の資産、負債及び純資産の額に反映する、(b) 表示する過去の各期間の財務諸表には、当該各期間の影響額を反映する旨が規定されている。したがって、今回発見された誤謬に関しても、その本来の発生期間において、修正されることが必要となる。

## (1) 監査役の退職慰労金

### ア 概要

日本フォームサービスは、故松本監査役を対象として保険に加入しており、その保険金 2,600,000 円を受領している。日本フォームサービスは、平成 27 年 11 月から 12 月にかけて、その全額を故松本監査役の退職慰労金（付加給付金）として支払っているが、その際、仮払金を相手勘定（借方処理）にして会計処理を行った。この仮払金に関しては、平成 30 年 9 月期の第 2 四半期に、2 月と 3 月の 2 回に分けて雑費に振り替えることにより、仮払金の減額処理（貸方処理）を行っている。しかしながら、本来の趣旨から考えれば、保険金の受領と退職慰労金の支払は一連の対応する取引であり、その損益は、同一期間において、かつ同一区分にて処理されることが望ましい。その場合、保険金の受領益は、平成 28 年 9 月期の第 1 四半期において、営業外損益の区分で計上されているのであるから、故松本監査役に対する支払金の費用処理も、同じく平成 28 年 9 月期の第 1 四半期において、営業外損益の区分で行うことが望ましい。

### イ 問題の所在

故松本監査役に対する支払金を仮払金として処理する一方、その対となる保険金の受領益を先行して営業外損益に計上すると、利益が先行計上される結果となり、経営の実態が会計数値に適切に反映されなくなる。したがって、現状は実態と異なる会計処理となっているため、故松本監査役に対する支払金を適時適切に費用処理して実態に合わせる必要がある。なお、本来の時期において費用処理を行なわなかった結果、実態のない仮払金を減額するために行った、平成 30 年 9 月期の第 2 四半期に行った雑費処理も、実態と異なる不適切な会計処理となっている。

### ウ 事実関係

保険金をめぐる事実関係は、以下のとおりである。

#### (7) 平成 28 年 9 月期の第 1 四半期

- I. 故松本監査役の死去に伴い、保険金 2,600,000 円（課税対象外）が受領される。保険金受領に伴い、日本フォームサービスは、2,600,000 円の営業外収益を計上する。
- II. 故松本監査役に対して、保険金と同額の 2,600,000 万円が支払われる。この際、日本フォームサービスは仮払金として処理する（借方処理）。

#### (4) 平成 30 年 9 月期の第 2 四半期

- I. 仮払金 2,600,000 円に資産性はないため、雑費を相手勘定として、仮払金を減額する処理を行った（貸方処理）。

## (2) 減価償却の開始時期

#### ア 概要

固定資産は、その使用開始に伴い減価償却が計上されることになる。本調査において、会社側の減価償却の開始予定時期よりも早く固定資産の実際の利用が始まっているケースを発見した。具体的には、千葉工場のリン酸亜鉛処理装置は、平成31年4月より減価償却を開始するスケジュールであったが、実際には、平成30年10月より使用が開始されていた。また、固定資産から修繕費に費目替えとなることに伴い、それまで計上されていた減価償却の金額が減額されるケースも想定されている。

#### イ 問題の所在

固定資産は、その使用開始に伴い減価償却が計上されることになるため、その実態に即して減価償却費も計上されることになる。それらの派生的な修正も含めて、会社側は、適切な会計処理に修正しなければならない。

#### ウ 事実関係

減価償却費の詳細に関しては、その重要性の観点から、当委員会の調査対象とはしていない。したがって、事実関係の記載も省略する。

以上